

CIRCOLARE N. 013/2024 DEL 13 FEBBRAIO 2024

OGGETTO

**REGIME FISCALE AGEVOLATO PER LAVORATORI
AUTONOMI
C.D. REGIME FORFETTARIO**

RIFERIMENTI NORMATIVI

Art.1, commi da 96 a 117 della L.24.12.2007 n.244; art 27 D.L. 6.7.2011 n. 98 conv in L. 15.07.2011 n.111; art. 1, commi da 54 a 9 L. 23.12.2014 n.190 (Legge di Stabilità 2015); art. 1, commi 111-113 Legge 28.12.2015, n.208 (Legge di Stabilità 2016); Circolare n.10/E del 4 Aprile 2016; circ. Agenzia delle Entrate 10.4.2019 n.9; legge 27.12.2019 n.160; art. 18 co.2 e 3 del DL 30.04.2022 n.36 conv. con mod. dalla L. 29.06.2022 n.79; risposta interpello AE del 12.08.2022 n.428; art.1 comma 54 L.29.12.2022 n.197 (Legge di Bilancio 2023) pubblicata in G.U. n.303 del 29.12.2022; Circolare AE del 5.12.2023 n.32/E;

ALLEGATI

CLASSIFICAZIONE

DIRITTO TRIBUTARIO
ACCERTAMENTO
REGIME FORFETTARIO

CODICE CLASSIFICAZIONE

20
000
520

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE N.19/2016 – NUOVO REGIME FISCALE AGEVOLATO PER LAVORATORI AUTONOMI
CIRCOLARE N. 18/2023 – REGIME FISCALE AGEVOLATO PER LAVORATORI AUTONOMI

REFERENTE STUDIO

Dott.ssa Adriana ADRIANI

BRIEFING

L'art 1 commi da 54 a 89 della Legge 23.12.2014 n.190 disciplina il regime fiscale agevolato per lavoratori autonomi (c.d. regime forfettario) destinato agli esercenti attività d'impresa, di arti e professioni in forma individuale, le cui caratteristiche principali sono le seguenti:

- determinazione semplificata del reddito, attraverso l'applicazione di un coefficiente di redditività ai ricavi e compensi;
- applicazione di un'imposta sostitutiva IRPEF, con aliquota del 5% ovvero del 15% a seconda delle casistiche;
- esclusione da IVA, IRAP e ISA;
- esonero dalle ritenute di acconto;
- contributi previdenziali agevolati (per imprenditori).

Tale disciplina è stata oggetto di numerose modifiche, da ultimo, ad opera dell'art. 1 comma 54 L.29.12.2022 n.197 (Legge di Bilancio 2023), che ha previsto a partire dal 1.01.2023:

- l'estensione del regime forfettario mediante l'incremento del limite dei ricavi e compensi per l'accesso e per la permanenza nel medesimo;
- la fuoriuscita automatica e immediata dal regime nel caso in cui, in corso d'anno, i ricavi o i compensi superino una certa soglia;

Recentemente, la Circolare dell'AE del 5.12.2023 n.32/E ha fornito dei chiarimenti in cui si relazione ai requisiti per l'accesso, la permanenza e la fuoriuscita in corso d'anno dal regime agevolato.

Di seguito si riepilogano gli aspetti salienti della disciplina del Regime Forfettario.

AMBITO SOGGETTIVO

Il regime è fruibile dalle persone fisiche esercenti un'attività d'impresa, di arte o professione, ivi incluse le imprese familiari e le aziende coniugali non gestite in forma societaria (circ. Agenzia delle Entrate 10.4.2019 n.9, punto 2.2), che, nel contempo:

- rispettano i requisiti di accesso e di permanenza previsti all'art. 1 co. 54 della L. 190/2014;
- non si trovano nelle condizioni ostative (o di esclusione) definite all'art. 1 co. 57 della L. 190/2014.

Le società di persone ed i soggetti equiparati di cui all'art.5 del TUIR, invece, sono esclusi dal regime. Sono, conseguentemente, escluse anche le associazioni professionali, ai sensi del co.3 lett.c) del citato art. 5 del TUIR.

REQUISITI DI ACCESSO

Il regime forfetario, ai sensi dell'art. 1 co. 54 della L. 190/2014, come modificato dall'art. 1 co. 54 della L. 29.12.2022 n. 197 - legge di bilancio 2023 è applicabile a condizione che, al contempo, nell'anno precedente:

- ❖ siano conseguiti ricavi o percepiti compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a 85.000,00 euro (la precedente soglia fino al 31.12.2022 era fissata a € 65.000,00);
- ❖ siano sostenute spese per lavoro per un ammontare complessivamente non superiore a 20.000,00 euro lordi.

A decorrere dal 2019, per effetto delle modifiche apportate dalla L. 30.12.2018 n. 145, ai fini dell'accesso e della permanenza nel regime, non assume rilevanza l'ammontare dei beni strumentali.

Le persone fisiche che intraprendono l'esercizio di imprese, arti o professioni possono avvalersi del regime forfetario comunicando nella dichiarazione di inizio attività di presumere la sussistenza dei requisiti di cui al co.54 dell'art.1 della L.190/2014 (art.1 co.56 della L. 190/2014).

CONDIZIONI OSTATIVE

Per applicare il regime forfetario, non devono sussistere le seguenti cause ostative o di esclusione indicate dall'art. 1 co.57 della L.190/2014:

1. Contribuenti persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini IVA o di regimi forfetari di determinazione del reddito(lett. a), come riportati nella tabella seguente:

REGIMI SPECIALE IVA E DELLE IMPOSTE DIRETTE	RIFERIMENTI NORMATIVI
Agricoltura e attività connesse e pesce	Art. 34 e 34-bis del DPR 633/72
Vendita Sali e tabacchi	Art. 74 co. 1 del DPR 633/72
Commercio dei fiammiferi	Art. 74 co. 1 del DPR 633/72
Editoria	Art. 74 co. 1 del DPR 633/72
Gestione di servizi di telefonia pubblica	Art. 74 co. 1 del DPR 633/72
Rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta	Art. 74 co. 1 del DPR 633/72
Intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla Tariffa allegata al DPR 640/72	Art. 74 co. 6 del DPR 633/72

Agenzie di viaggi e turismo	Art. 74 co. 74-ter del DPR 633/72
Agriturismo	Art. 5 co. 2 della L.413/91
Vendite a domicilio	Art. 25-bis co.6 del DPR 600/73
Rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione	Art. 36 del DL 41/95
Agenzie di vendita all'asta di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione	Art. 40-bis del DL 41/95

2. Soggetti non residenti, ad eccezione di coloro che risiedono in uno degli Stati Membri dell'Unione Europea o uno stato aderente all'Accordo sullo Spazio Economico che assicurino un adeguato scambio di informazioni e che producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivamente realizzato (lett. b);
3. Soggetti che effettuano, in via esclusiva o prevalente, operazioni di cessione di fabbricati o porzioni di fabbricati, di terreni edificabili (art. 10 co. 1 n.8 del DPR 633/72) o di mezzi di trasporto nuovi (art. 53 co. 1 del DL 331/93) (lett. c);
4. Esercenti attività d'impresa, arti o professioni e contemporaneamente partecipano all'esercizio di una delle seguenti:
 - partecipazione in società di persone, associazioni o imprese familiari (art. 5 del TUIR);
 - controllo, diretto o indiretto, di società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte degli esercenti attività d'impresa, arti o professioni (lett. d);
 - esercizio dell'attività prevalente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in essere o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta o nei confronti di soggetti agli stetti direttamente o indirettamente riconducibili, ad esclusione di soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professionisti (lett. d-bis).
5. Possesso, nell'anno precedente di redditi di lavoro dipendente o assimilati, di cui agli art. 49 e 50 del TUIR, eccedenti l'importo di 30.000,00 euro; la soglia non deve essere verificata se il rapporto di lavoro è cessato (lett. d-ter). Si precisa che nel computo della soglia prevista dalla lett.d.-ter all'art.1 co.57 L.190/2014 si considerano anche i redditi di pensione, in quanto assimilati ai redditi di lavoro dipendente.

La perdita di uno dei requisiti d'accesso, oppure la verifica di una condizione ostativa determina la fuoriuscita dal regime forfettario a decorrere dall'anno successivo a quello in cui si è verificato l'evento (art. 1 co. 71 della L.190/2014), mentre il superamento della soglia dei ricavi (ricavi superiori a € 100.000,00) comporta la fuoriuscita immediata dal regime agevolato nell'anno in corso.

RICAVI O COMPENSI RILEVANTI

L'art. 1 co. 54 lett. a) della L. 197/2022 interviene rispetto al requisito relativo al limite di ricavi e compensi di cui all'art. 1 co. 54 lett. a) della L. 190/2014.

Per effetto della modifica, a partire dal 1 gennaio 2023, l'accesso e la permanenza nel regime forfettario sarà possibile per i soggetti che, nell'anno precedente, **“hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a euro 85.000”**.

Ai fini del computo del limite di 85.000,00 euro, rilevano i ricavi e i compensi derivanti dall'esercizio di attività d'impresa, di arte o professione. Il riferimento è tipicamente agli artt. 54, 57 e 85 del TUIR.

Inoltre è stato precisato che *“concorrono alla determinazione dell'ammontare conseguito il valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore, di cui all'articolo 85 del TUIR”* (circ. Agenzia delle Entrate 4.4.2016 n. 10, § 2.2 e 10.4.2019 n. 9, § 2.2).

I compensi sono computati al netto dei contributi previdenziali e assistenziali previsti per legge a carico del committente (es. contributo 4% dovuto alla Cassa di previdenza e assistenza dei dottori commercialisti). Concorre, invece, alla formazione del reddito di lavoro autonomo, in quanto parte integrante dei compensi, l'ammontare della maggiorazione del 4% addebitata ai committenti in via definitiva da parte dei professionisti iscritti alla Gestione separata INPS ex art. 2 co. 26 della L. 335/95 (art. 1 co. 212 della L. 662/96 e R.M. 11.7.96 n. 109).

Ai fini del computo del limite in esame, non rilevano i maggiori componenti positivi da “adeguamento” agli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), di cui all'art. 9-bis del DL 50/2017 (art. 1 co. 55 lett. a) della L. 190/2014). Al netto di tale esclusione, ogni altro ricavo o compenso concorre alla formazione delle soglie di accesso al regime forfetario, compresi quelli derivanti da operazioni poste in essere con la Città del Vaticano e con San Marino (circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2015 n. 6, § 9.4).

Nel caso di esercizio contemporaneo di attività contraddistinte da differenti codici ATECO, ai fini del computo del limite di ricavi o compensi, si assume la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate (art. 1 co. 55 lett. b) della L. 190/2014).

I ricavi di competenza dell'anno precedente a quello di accesso al regime agevolato rilevano anche se relativi ad un'attività cessata, diversa da quella iniziata nel corso dell'anno successivo e per la quale si intende usufruire del regime forfetario.

Sono esclusi dal limite di 85.000,00 euro i compensi di natura occasionale qualificabili come redditi diversi ai sensi dell'art. 67 co. 1 lett. i) e l) del TUIR.

LIMITI ALLE SPESE PER LAVORO DIPENDENTE

L'applicazione del regime forfetario è condizionata al fatto che, nell'anno precedente, siano state sostenute spese per determinate tipologie di rapporti per un ammontare non superiore a 20.000,00 euro lordi (lett. b) dell'art. 1 co. 54 della L. 190/2014).

Non è espressamente previsto il ragguaglio ad anno del limite, né constano indicazioni ufficiali in tal senso.

In base alla formulazione della disposizione, il limite è computato considerando il costo del lavoro complessivo, comprensivo di ogni onere contributivo e accessorio a carico del datore di lavoro. La disposizione individua dettagliatamente le spese che concorrono alla formazione del predetto limite, facendo tuttavia riferimento ad istituti in parte abrogati. In base alla norma, concorrono alla formazione del limite le spese relative:

- al lavoro accessorio (di cui all'art.70 del DLgs.276/2003);
- ai lavoratori dipendenti;
- ai collaboratori di cui all'art. 50 co. 1 lett. c) e c-bis) del TUIR, anche se assunti secondo la modalità riconducibile ad un progetto ai sensi degli artt. 61 ss. del DLgs. 276/2003;

- agli utili erogati agli associati in partecipazione con apporto costituito da solo lavoro (art. 53 co. 2 lett. c) del TUIR) 13 ;
- alle somme corrisposte per le prestazioni di lavoro effettuate dall'imprenditore medesimo o dai suoi familiari (art. 60 del TUIR).

Sono esclusi dal predetto limite i compensi erogati per prestazioni di natura occasionale.

DETERMINAZIONE DEL REDDITO E IMPOSTA SOSTITUTIVA

Il reddito assoggettato al regime è determinato forfaitariamente attraverso l'applicazione di coefficienti di redditività (allegato 4 della Legge 190/2014 che differiscono a seconda dell'attività esercitata) all'ammontare dei ricavi o compensi percepiti nel periodo d'imposta.

I coefficienti di redditività riportati nella Tabella all'allegato n.4 alla L. 190/2014 sono i seguenti:

TIPOLOGIA DI ATTIVITA'	CODICE ATTIVITA'	COEFFICIENTE DI REDDITIVITA'
Industrie alimentari e delle bevande	10 e 11	40%
Commercio all'ingrosso e al dettaglio	45, da 46.2 a 46.9, da 47.1 a 47.7, 47.9	40%
Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	47.81	40%
Commercio ambulante di altri prodotti	47.82 e 47.89	54%
Costruzioni e attività immobiliari	41, 42, 43, 68	86%
Intermediari del commercio	46.1	62%
Servizi di alloggio e di ristorazione	55 e 56	40%
Attività professionali, scientifiche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi	Da 64 a 66, da 69 a 75, da 85 a 88	78%
Altre attività	Da 01 a 03, da 05 a 09, da 12 a 33, da 35 a 39, da 49 a 53, da 58 a 63, da 77 a 82, 84, da 90 a 99	67%

Dal reddito imponibile così determinato, si sottraggano eventuali contributi previdenziali versati nell'anno e si applica un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), pari 15 % oppure al 5%, per i primi 5 anni dall'inizio dell'attività al ricorrere delle seguenti condizioni:

- il contribuente non deve aver esercitato, nei 3 anni precedenti l'inizio dell'attività per cui intende applicare il regime agevolato, un'altra attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non deve costituire, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui

l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;

- qualora venga proseguita un'attività svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei ricavi e compensi realizzati nel periodo d'imposta precedente non dev'essere superiore al limite di 85.000,00 euro.

Tali requisiti sono necessari solo per la fruizione della riduzione dell'aliquota d'imposta al 5% e non ostacolano l'accesso al regime. Pertanto, un soggetto che inizia l'attività senza possedere le predette caratteristiche può ugualmente adottare il regime forfetario, laddove non siano ravvisabili le condizioni ostative di cui all'art. 1 co. 57 della L.190/2014, senza però beneficiare dell'agevolazione al 5% (e, quindi, tassando il reddito imponibile con l'imposta sostitutiva del 15%).

Il reddito assoggettato all'imposta sostitutiva del regime forfetario non concorre alla formazione del reddito complessivo del contribuente. Ciò comporta che, in generale, per poter dedurre dal reddito complessivo ai fini IRPEF eventuali oneri di cui all'art. 10 del TUIR (salvo per i contributi previdenziali) e per fruire delle detrazioni dall'IRPEF lorda ex artt. 12, 15 e 16-bis del TUIR (per carichi di famiglia, per oneri e per gli interventi volti al recupero edilizio) e di altre disposizioni normative, il contribuente deve possedere redditi da assoggettare ad IRPEF (es. redditi fondiari, redditi di capitale, redditi diversi), ulteriori a quelli d'impresa o di lavoro autonomo tassati con imposta sostitutiva per effetto del regime forfetario.

Ove non vi siano altri redditi rispetto ai predetti, le deduzioni dal reddito complessivo e le detrazioni IRPEF si perdono con riguardo all'anno di applicazione del regime agevolato, mentre sarebbe possibile fruire dell'agevolazione nell'anno in cui si torna ad essere capienti.

VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Il versamento dell'imposta sostitutiva è effettuato negli stessi termini e con le medesime modalità previste per il versamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (art. 1 co. 64 ultimo periodo della L. 23.12.2014 n. 190). Si applicano, quindi, le disposizioni vigenti in materia di versamenti a saldo ed in acconto dell'imposta, compensazione e rateazione della stessa (30.06.2024 I acconto, 30.11.2024 II acconto o in un'unica soluzione).

I contribuenti in regime forfetario sono tenuti al versamento degli acconti dell'imposta sostitutiva se presentano il modello REDDITI PF con l'indicazione, al rigo LM42, di un importo pari o superiore a 52,00 euro.

Non sono tenuti al versamento degli acconti dell'imposta sostitutiva i soggetti per cui il 2023 sia il primo anno di applicazione del regime forfetario.

Gli acconti d'imposta non sono dovuti da coloro che hanno applicato il regime forfetario nel 2023, essendone fuoriusciti a partire dal 2024. In tale ipotesi, dal momento che per il 2024 non sarà dovuta alcuna imposta sostitutiva da dichiarare nel quadro LM del modello REDDITI PF 2025 (come conseguenza della fuoriuscita dal regime), si ritiene che nel 2024 non sia dovuto alcun importo a titolo di acconto di tale imposta.

Per il versamento degli acconti e del saldo dell'imposta sostitutiva, occorre utilizzare i codici tributo di seguito riepilogati, da riportare nella sezione Erario del modello F24:

CODICE	DESCRIZIONE
1790	Imposta sostitutiva sul regime forfetario – Acconto prima rata

1791	Imposta sostitutiva sul regime forfettario – Acconto seconda rata o in unica soluzione
1792	Imposta sostitutiva sul regime forfettario – saldo
8913	Sanzioni pecuniarie imposte sostitutive delle imposte sui redditi
1992	Interessi sul ravvedimento imposte sostitutive

Gli acconti versati sono riportati al rigo LM45, colonna 2 del modello REDDITI PF, escludendo le maggiorazioni e gli interessi versati per aver usufruito del differimento dei termini o della rateazione.

CONTRIBUTI PREVIDENZIALI

Il reddito d'impresa o di lavoro autonomo dei contribuenti in regime forfettario rileva ai fini delle determinazioni della base imponibile per il computo dei contributi previdenziali ed assistenziali obbligatori per legge.

In linea generale, il reddito rilevante per il calcolo dei contributi previdenziali è determinato dalla differenza tra il reddito lordo (indicato al rigo LM34 del modello REDDITI PF) e le perdite pregresse (indicate al rigo LM37 del medesimo modello), al lordo dei contributi previdenziali.

Più in particolare, la base imponibile contributiva è data:

- per gli imprenditori iscritti alle Gestioni degli artigiani e dei commercianti INPS, dalla differenza tra l'importo del rigo LM34, colonna 1, e quello del rigo LM37, colonna 1, del modello REDDITI PF;
- per i professionisti iscritti alla Gestione separata INPS, dalla differenza tra l'importo del rigo LM34, colonna 2, e quello del rigo LM37, colonna 2, del modello REDDITI PF;
- per le altre figure professionali, tendenzialmente, dalla differenza tra l'importo del rigo LM34, colonna 3, per la parte riferita all'attività professionale oggetto di iscrizione alla Cassa previdenziale privata, e quello del rigo LM37, colonna 5, del modello REDDITI PF.

L'art. 1 co. 76 - 83 della L. 190/2014 contempla e regola un'agevolazione consistente nella riduzione del 35% dei contributi previdenziali dovuti dagli imprenditori in regime forfettario iscritti alle Gestioni degli artigiani e dei commercianti dell'INPS.

L'agevolazione contributiva è limitata:

- ai soli imprenditori individuali (con esclusione dei lavoratori autonomi iscritti, a fini previdenziali, alla Gestione separata INPS ex L. 335/95, oppure alle Casse professionali private);
- che, possedendo tutte le caratteristiche necessarie, applichino il regime forfettario;

SEMPLIFICAZIONI IN MATERIE DI IMPOSTE DIRETTE E DI IVA

L'utilizzo del regime forfettario consente di beneficiare di talune semplificazioni degli ordinari obblighi previsti a carico dei soggetti in regime forfettario.

ESONERO DALLA TENUTE DELLE SCRITTURE CONTABILI

Ai fini delle imposte dirette, vige l'esonero dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili, fermo restando l'obbligo di conservare i documenti ricevuti ed emessi.

ADEMPIMENTI IN QUALITA' DI SOSTITUTO D'IMPOSTA

I contribuenti in regime forfetario non sono tenuti a operare le ritenute alla fonte di cui al Titolo III (artt. 23 - 30) del DPR 600/73, ad eccezione delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati di cui agli artt. 23 e 24 del DPR 600/73 (art. 1 co. 69 della L. 190/2014, come modificato dall'art. 6 del DL 34/2019).

Nella misura in cui assuma la qualifica di sostituto d'imposta (per obbligo o per scelta), il soggetto in regime forfetario deve adempiere gli ordinari obblighi previsti con riferimento all'effettuazione e al versamento delle ritenute, alla rivalsa, alla certificazione delle somme corrisposte, alla dichiarazione.

Per le somme corrisposte aventi natura diversa dai redditi di lavoro dipendente e a questi assimilati, i soggetti in regime forfetario hanno la facoltà (ma non l'obbligo) di operare le ritenute alla fonte, senza che ciò costituisca comportamento concludente per la fuoriuscita dal regime forfetario (circ. Agenzia delle Entrate 10.4.2019 n. 9, § 4.2).

ESONERO DALL'APPLICAZIONE DEGLI ISA

I contribuenti che applicano il regime forfetario sono esclusi dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale.

ESCLUSIONE DA IVA

I contribuenti che applicano il regime forfetario di cui alla L. 190/2014 non addebitano l'IVA a titolo di rivalsa per le operazioni domestiche (art. 1 co.58 lett. a) della L. 23.12.2014 n.190.

In particolare, sulle fatture cartacee emesse deve essere riportata l'annotazione "Operazione in franchigia da IVA" con l'indicazione della normativa di riferimento, cioè dell'art. 1 co 54-89 della L. 23.12.2014 n.190.

Per le fatture elettroniche, invece, nel file XML va specificato che il soggetto passivo opera in regime forfetario, riportando il codice RF19 nel campo relativo al "Regime Fiscale" e va indicato il codice natura "N2.2" (Operazioni non soggette – altri casi).

SUPERAMENTO IN CORSO D'ANNO DEL LIMITE DI 100.000 EURO DI RICAVI O COMPENSI

L'art. 1 co. 54 lett. b) della L. 197/2022 ha integrato il citato co. 71 dell'art. 1 della L. 190/2014, prevedendo, a decorrere dall'1.1.2023, la cessazione del regime nell'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti superano 100.000,00 euro. Tale disciplina è stata recentemente chiarita dalla Circolare AE del 5.12.2023 n.32/E.

CONTRIBUENTE IN REGIME FORFETTARIO NEL 2024	
Ricavi e compensi 2023 fino a € 85.000,00	RESTA FORFETTARIO NEL 2024
Ricavi e compensi 2023 tra € 85.000,01 e € 100.000,00	RESTA FORFETTARIO NEL CORSO DEL 2024. DAL 2025 FUORIESCE DAL REGIME
Ricavi e compensi 2024 da € 100.000,01 in su	FUORIUSCITA DELL'ANNO IN CORSO

CONTRIBUENTE IN REGIME ORDINARIO NEL 2024

Ricavi e compensi 2024 fino a € 85.000,00

RESTA ORDINARIO NEL 2024 E DAL
2025 POTRA' RIENTRARE NEL REGIME
FORFETTARIO

9

EFFETTI AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE

Ai fini delle imposte dirette, per il periodo d'imposta in cui i ricavi o i compensi superano il limite di 100.000,00 euro, il reddito è determinato con le modalità ordinarie con applicazione di IRPEF e relative addizionali.

Dovranno essere assolti, sin da inizio anno, anche i conseguenti obblighi in tema di tenuta delle scritture contabili.

Il contribuente dovrà inoltre istituire i registri di cui al titolo II del DPR n.600/1973 e annotare la operazioni con le modalità e i termini ivi stabiliti nonché versare, entro il termine previsto, le imposte a saldo, relative all'anno in cui è stato superato il predetto limite.

Ai fini del versamento degli acconti, si applicano le ordinarie modalità di determinazione degli stessi (metodo storico o metodo previsionale).

Alla luce di ciò, in vista della fuoriuscita immediata dal regime, potrebbe essere opportuno richiedere e conservare la documentazione contabile a supporto della deduzione analitica dei costi già durante l'applicazione del regime forfetario.

EFFETTI AI FINI IVA

La fuoriuscita in corso d'anno dal regime agevolato comporta l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari, con assoggettamento ai conseguenti adempimenti (dichiarazione IVA, liquidazioni periodiche, ecc.). In tal caso, *"è dovuta l'imposta sul valore aggiunto a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite"* (art. 1 co. 71 terzo periodo della L.190/2014).

Viene fatta salva l'esclusione da IVA per le operazioni precedenti che, ai sensi dell'art. 6 del DPR 633/72, si intendono già effettuate, per le quali non si pone la necessità di operare rettifiche.

Ciò che rileva ai fini del superamento del limite di 100.000,00 euro è l'incasso dei ricavi o compensi e non l'emissione della relativa fattura. Ne discende che la fattura che comporta il superamento del predetto limite in corso d'anno, se emessa contestualmente all'incasso, dovrà esporre l'Iva a debito. Diversamente, se l'incasso avviene in un momento successivo all'emissione della fattura, in linea generale, gli obblighi ai fini IVA saranno assolti a partire dal momento in cui è stato incassato il corrispettivo dell'operazione e dovrà essere, altresì, integrata la fattura alla quale l'incasso si riferisce.

EFFETTI SULLE RITENUTE ALLA FONTE A TITOLO DI ACCONTO

Sempre in ipotesi di superamento del limite di 100.000,00 di ricavi e compensi in corso d'anno, ai fini IRPEF, troveranno applicazione le ritenute di acconto di cui al titolo III del DPR n.600 del 1973.

In particolare, in relazione all'applicazione della *"ritenuta sui redditi di lavoro autonomo e su altri redditi"*, l'art. 25 comma 1 del citato decreto prevede in via generale che *"i soggetti indicati nel primo comma dell'art. 23 del DPR 633/72, che corrispondono a soggetti residenti nel territorio dello stato compensi comunque denominati, anche sotto forma di partecipazione agli*

utili, per prestazioni di lavoro autonomo, ancorché non esercitate abitualmente ovvero siano rese a terzi o nell'interesse di terzi o per l'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere devono operare all'atto del pagamento, una ritenuta del 20% a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con l'obbligo di rivalsa".

Nel caso specifico dei contribuenti in regime forfettario, tale obbligo è derogato dall'art. 1, comma 67, della Legge di Stabilità 2015, in base al quale i ricavi e i compensi relativi al reddito oggetto del regime forfettario non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta.

Considerato, però, che il regime forfettario cesserebbe di avere applicazione dallo stesso anno in cui i ricavi o compensi siano superiori a € 100.000, ne discende che i compensi percepiti dal professionista ex. forfettario, una volta divenuto ordinario, saranno assoggettati alla ritenuta d'acconto di cui al citato articolo 25 del DPR n.600 del 1973 da parte del sostituto d'imposta e pertanto sui compensi erogati per prestazioni professionali ricevuta, il medesimo professionista sarà tenuto a sua volta a operare le ritenute di cui al predetto articolo 25.

Posto che le ritenute sono operate all'atto del pagamento dei compensi, le stesse saranno applicate anche qualora l'operazione sia stata fatturata anticipatamente (rispetto all'incasso), in costanza di regime forfettario, qualora l'incasso comporterà il superamento della soglia dei 100.000.

Analogamente, per le operazioni passive, il professionista assumerebbe il ruolo di sostituto d'imposta solo a decorrere dal primo pagamento da effettuarsi successivamente al superamento del predetto limite (anche laddove l'eventuale fattura già ricevuta non indichi l'importo della ritenuta).

ADEMPIMENTI

La fuoriuscita dal regime forfettario, anche per perdita dei requisiti, comporta l'esecuzione di alcuni adempimenti che vengono riepilogati nella tabella che segue:

2023	2024	ADEMPIMENTI
REGIME FORFETTARIO	REGIME ORDINARIO AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE, E IVA E SULLE RITENUTE D'ACCONTO	Rettifica detrazione IVA a favore (art. 1 co. 61 della L. 190/2014)
		Ricavi/compensi e spese con manifestazione finanziaria successiva alla fuoriuscita dal regime forfettario; concorso al reddito nel regime "ordinario" (art.1 co.72 della L. 190/2014)
		Ripresa degli ammortamenti dei beni preesistenti per le quote residue
		Adempimenti Iva ordinari
		Istituzione registri contabili
		Subisce ed opera ritenute d'acconto dal 2024
		Revoca della riduzione contributiva del 35% alla Gestione artigiani e commercianti

I soggetti che hanno i requisiti per utilizzare il regime, ma non intendono usufruirne, esercitano l'opzione per l'applicazione dell'IVA e delle imposta dirette nei modi ordinari. Tale opzione:

- viene esercitata tramite comportamento concludente, ma deve, in ogni caso, essere comunicata barrando l'apposito campo del quadro VO della dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata;
- rimane valida per almeno un triennio e, decorso il periodo minimo, per ciascun anno successivo fino alla revoca (art.1 co.70 della L.190/2014).

Il vincolo triennale derivante dall'opzione ex art. 1 co. 70 della L. 190/2014 non opera per le imprese in contabilità semplificata in quanto il regime di cassa applicato da tali imprese e quello forfetario sono entrambi naturali per i contribuenti minori; inoltre, il transito è possibile anche incostanza di opzione per il "regime delle registrazioni IVA", ex art.18 co. 5 del DPR 600/73.

I citati chiarimenti sono stati estesi con la risposta a interpello DRE Emilia Romagna 27.9.2021 n.9091960/2021 anche ai professionisti che, pur avendo i requisiti per il regime forfetario, hanno applicato il regime di contabilità semplificata mediante comportamento concludente; in senso contrario, tuttavia, pareva essersi espressa la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 11.4.2019 n. 10771.

Fatta salva l'operatività dell'art. 1 co. 1 ultimo periodo del DPR 442/72, il vincolo triennale permane per i soggetti che abbiano optato per la contabilità ordinaria.

FATTURA ELETTRONICA E IMPOSTA DI BOLLO

L'art. 18 del D.L.30.04.2022 n.36 (Decreto Legge di attuazione del piano nazionale di ripresa e resilienza in materia finanziaria e fiscale) conv. con mod. dalla Legge 29.06.2022 n.79, ha stabilito che, a decorrere dall'1.7.2022, sono tenuti ad emettere fattura elettronica mediante Sistema di Interscambio, tra gli altri, i soggetti passivi che hanno adottato il regime forfetario (art. 1 co. 54-89 della L. 190/2014) e che, nell'anno precedente, hanno conseguito ricavi o percepiti compensi, ragguagliati ad anno, superiori a € 25.000,00 euro.

L'Agenzia delle Entrate, con FAQ del 22.12.2022 n.150, ha chiarito che l'obbligo di fatturazione elettronica dall'1.7.2022 riguarda soltanto per i soggetti passivi in regime forfetario che nell'anno 2021 avevano conseguito ricavi o compensi, ragguagliati ad anno, superiori a € 25.000,00, mentre per tutti gli altri operatori forfettari, tale obbligo decorre dall'1.1.2024, indipendentemente dai ricavi o compensi conseguiti nel 2023. Pertanto dal 2024 i forfettari non potranno più emettere fatture cartacee ma dovranno utilizzare necessariamente il formato elettronico.

Inoltre, si ricorda che le fatture emesse da questi contribuenti sono soggette ad imposta di bollo sin dall'origine, ossia al momento della loro formazione (non essendo previsto l'addebito dell'IVA a titolo di rivalsa), per un importo pari ad € 2,00, se l'ammontare complessivo indicato in fattura è superiore a € 77,47 euro (art. 6 Tabella B, 13 e 14 Tariffa, Parte I, allegato al DPR 642/72).

Recentemente, l'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n.428/2022, ha affermato il principio secondo cui l'importo dell'imposta di bollo richiesta a rimborso dal contribuente forfetario, costituisce parte integrante del suo compenso non rilevando, a tal fine, il fatto che l'art. 22 del DPR 642/72 disponga che le parti siano tenute in solido al versamento del tributo.

Pertanto, nell'ipotesi in cui il documento sia stato emesso in formato elettronico, il soggetto forfetario dovrà valorizzare il campo "Bollo Virtuale", indipendentemente dalla decisione di richiederne il rimborso al cessionario/committente a tale riaddebito costituirebbe, come detto, ricavo o compenso per il cedente o prestatore. Di conseguenza, l'imposta di bollo addebitata dal contribuente forfetario in fattura al proprio cliente, assumendo la natura di ricavo,

concorrerà quindi alla determinazione forfettaria del reddito imponibile soggetto ad imposta sostitutiva.

Da ultimo si precisa che l'imposta di bollo dovrà essere indicata in fattura con il codice IVA N.2.2 ossia relativa alle "operazioni non soggette a IVA ai sensi dell'art. 1, commi 54-89 Legge n.190/2014 e succ. mod./int.", e non con il codice IVA N.1, riservata invece alle spese escluse dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto che non concorrono alla formazione del reddito poiché trattasi di spese anticipate in nome e per conto del cliente "ex. art. 15 del DPR 633/1972".

VALUTAZIONI DI CONVENIENZA FISCALE

Per effetto delle modifiche apportate dalla L. 197/2022, la possibilità di applicare l'imposta sostitutiva al 15% in luogo delle aliquote progressive IRPEF e delle relative addizionali, regionale e comunale, per livelli di ricavi e compensi fino a 85.000,00 euro consente di maturare un risparmio fiscale significativo per imprenditori individuali e lavoratori autonomi.

Tuttavia, l'effettiva convenienza in termini fiscali va verificata caso per caso, potendo la stessa subire sensibili variazioni in relazione ai seguenti aspetti:

- tipologia di attività svolta, dalla quale dipende l'applicazione del coefficiente di redditività (variabile dal 40% all'86%);
- incidenza dei costi reali inerenti rispetto alla quota forfettizzata;
- possibilità di fruire di deduzioni dal reddito complessivo IRPEF e/o di detrazioni d'imposta (a seguito delle modifiche decorrenti dal 2022, non sono più operative le detrazioni IRPEF di cui all'art. 13 co.5 del TUIR per i redditi di lavoro autonomo e dell'impresa minore qualora il reddito complessivo sia superiore a 50.000,00 euro e la detrazione per figli a carico opera in misura limitata a seguito dell'applicazione a regime dell'assegno unico);
- possibilità di fruire della riduzione al 5% dell'aliquota d'imposta sostitutiva nei primi 5 anni di attività;
- risparmi contributivi INPS per gli imprenditori in applicazione della riduzione di cui all'art. 1 co. 76 ss. della L. 190/2014.

A tali aspetti si aggiunge la semplificazione degli adempimenti fiscali previsti dal regime conseguenti all'esclusione dall'IVA, l'esonero dalla tenuta delle scritture contabili, l'esclusione dagli indici sintetici di affidabilità fiscale.

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

Cordiali saluti.

dott.ssa Adriana ADRIANI